

# Charakteristiky soustav účtů používaných v Československu ve druhé polovině 20. století

Miloslav Janhuba – Jaroslava Janhubová\*

## Abstrakt:

Příspěvek je zaměřen na soustavy účtů v českých zemích zhruba ve druhé polovině dvacátého století. Období je charakteristické silnou variabilitou pravidel, které dnes obvykle označujeme jako *národní úprava účetnictví*. Od druhé poloviny 40. až do počátku 90. let dvacátého století prošla naše republika specifickým ekonomickým vývojem, který lze lapidárně označit jako „návrat obloukem k tržnímu hospodářství“. Účetní zobrazování hospodářských skutečností v tehdy platné legislativě vedlo ke změnám – často radikálním – v podobě tří uskutečněných reforem. Systém účtů tak byl postupně „přepřepočítán“ od tržně orientovaného *podnikového početnictví* (1946–1952) přes *účetní evidenci* (1952–1965) následovanou soustavou se *základním a vnitropodnikovým účetním okruhem* (1965–1974) až ke komplexněji pojaté *jednookruhové soustavě* (1974–1991).

**Klíčová slova:** Historie účetnictví, Účtové systémy ČSR, Struktury výkazů, Pojetí výsledku.

**JEL klasifikace:** M41.

## 1 Úvod

Cílem tohoto příspěvku je v obecné rovině charakterizovat vlastnosti účtových systémů, které Československo po skončení druhé světové války legislativně regulovalo v závislosti na (změněných) požadavcích poskytování hospodářských informací z podnikové sféry.

Proměnlivý vývoj řízení hospodářství v těsně poválečném Československu vyvolal potřebu přizpůsobovat pravidla vedení účetnictví měnícím se požadavkům na hospodářské informace. Po skončení války se stát soustředil na obnovení hospodářství, narušeného předchozími lety, v podmínkách tržní ekonomiky; již v té době však bylo celkem zřejmé, že řízení hospodářství půjde cestou solidaristického a stále více centrálního přístupu. V účetní legislativě se po válce zásadním způsobem stabilizovaly systémové prvky, kategorie a pojmy a byly vytvořeny předpoklady pokračování soustavy účetnictví s jejími předválečnými tradicemi. Radikální změny, které přinesl únor 1948, ovšem s sebou přinesly také odlišné požadavky na úlohu účetnictví v celé ekonomice. Relativně dobře legislativou

---

\* Miloslav Janhuba, Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, katedra finančního účetnictví a auditingu, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <mjanhuba@vse.cz>.

Jaroslava Janhubová, Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, katedra finančního účetnictví a auditingu, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <janja@vse.cz>.

Článek je zpracován jako výstup projektu IP100040 na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze.

vytvořený prostor pro zpracování účetních informací v podnicích a závodech byl v zásadě zavržen a „účetnictví“ bylo opuštěno. V době od roku 1953 (v platných předpisech již 1951) až do poloviny let šedesátých se v Československu užívala „účetní evidence“. Reformní vývoj druhé poloviny šedesátých let a jeho očekávané důsledky vyvolaly potřebu změnit systém účetní legislativy: realizovala se reforma, která do našeho hospodářství vracela „účetnictví“, a to dokonce v jeho dnes obvyklé podobě: dvouokruhová soustava základního (finančního) a vnitropodnikového (manažerského) účetnictví. Reformní vývoj našeho hospodářství byl však známými okolnostmi v roce 1968 zastaven. Soustava účtů však dobře plnila svou úlohu ještě více než pět let. Ovšem další hospodářský vývoj spolu s rostoucím využíváním výpočetní techniky vedly nakonec v polovině sedmdesátých let k uskutečnění třetí účetní reformy, která implementovala soustavu účtů v jednom okruhu, avšak s pozoruhodně mnoha možnostmi uspořádání údajů a poskytování informací. Návrat k tržní ekonomice po roce 1990 vnesl do našeho hospodářství evropský systém účtů francouzské provenience.

## 2 Kvalitativní parametry účtových systémů

Účtové systémy (soustavy účtů, nikoliv „účetní soustavy“) lze rozčlenit v obecné rovině jejich uspořádání a historického vývoje celkem podle šesti parametrů a podle každého parametru lze specifikovat soustavu:

- 1) jednořadovou (jednobilanční), nebo dvou- či víceřadovou (dvoubilanční);
- 2) používající výhradně historických (skutečných) cen, používající běžných cen (reprodukčních nebo realizačních), používající cen na základě diskontovaných peněžních toků;
- 3) spojující běžné účetní záznamy s účetní závěrkou *přímo* [bez účtů rozvažných], nebo *nepřímo* [v soustavě jsou zařazeny Účet rozvažný počáteční a Účet rozvažný konečný] s řazením účtů *procesním*, nebo *bilančním*, případně *kombinovaným*;
- 4) jednookruhovou [všechny účty systému tvoří jeden vzájemně provázaný celek], nebo víceokruhovou [v praxi dvouokruhovou – účty systému tvoří dva relativně odloučené vnitřně vázané celky];
- 5) s *pagatorním pojetím* výsledku za období [výsledek závisí výhradně na uskutečněných provozních příjmech a výdajích peněz, časové rozlišení se neprovádí], nebo s *akruálním pojetím* výsledku za období [výsledek závisí na uskutečněných působivých transakcích výnosů a nákladů bez ohledu na čas uskutečnění souvisejících provozních příjmů a výdajů, časové rozlišení je nezbytné];
- 6) výsledek hospodaření se zjišťuje jako jeden celek, vázaný na veškerou činnost jednotky – náklady se primárně zachycují podle *druhu*, nebo se výsledek hospodaření zjišťuje podle jednotlivých činností (aktivit) – náklady se primárně zachycují podle *účelu*.

### 3 Období tzv. 3. republiky (1946–1953) – PODNIKOVÉ POČETNICTVÍ

Podnikové účetnictví navázalo na dobré zkušenosti s účetnictvím podle sjednocených účtových osnov na základě německých vzorů a v podstatě převzalo zvyklosti (dobrou praxi) velkých a středních firem, uzpůsobenou nově vznikajícím podmínkám.

Po skončení války se hospodářství obnoveného Československa pokusilo „nastartovat“ účetní praxi v podmínkách té legislativy, která platila před vznikem Protektorátu Čechy a Morava, a využít těch stránek praktických zkušeností s předpisy dřívější okupační správy, které se jeví jako pozitivní. I když v podstatě od přijetí Košického vládního programu bylo jasné, že hospodářství osvobozeného Československa bude směřovat k ústředně řízenému solidaristickému typu, bylo účetnictví v letech 1946–1949 zachováno vcelku v podobě, která odpovídala tržní ekonomice a tržní směně zboží. Požadavky na zaměření informací z podnikového účetnictví k potřebám makroekonomickým (řízení a plánování znárodněného průmyslu, bank a dalších odvětví) však postupně nabývaly konkrétnějších podob a tomu odpovídaly rovněž určité „vlny“ legislativně formovaných ustanovení.

Zásadním dokumentem té doby, s ohledem na účetnictví, je Vyhláška GSHR (Generální sekretariát Hospodářské rady) z roku 1946, která na dlouhá desetiletí (vlastně dodnes!) ovlivnila jak terminologii, tak také myšlení účetních pracovníků. Vyhláška reagovala na ustanovení zákonů a vládních nařízení, které nově ustavovaly účetní soustavu a návazně také celou řadu do té doby běžných podnikohospodářských (a účetních) kategorií a jejich pojmenování. Od znárodnění těžkého a klíčového průmyslu, bank a peněžnictví v roce 1945 („Den znárodnění“, 28. 10. 1945) bylo zapotřebí rovněž v oblasti podnikového účetnictví zajistit takovou strukturu záznamů o hospodářských skutečnostech, která by vyhovovala nově se vyskytujícím požadavkům centrálního, plánovitého řízení hospodářství. Jedním z hlavních úkolů se jevílo upevnění jednotného přístupu ke zpracování účetních dat a současně snaha toto sjednocení provázat i s dalšími složkami podnikového účetnictví. Skladbu účetnictví kodifikoval zákon 116/1946 Sb., o jednotné organizaci podnikového účetnictví. Ten vymezil jako samostatné části podnikového účetnictví účetnictví, kalkulaci, statistiku a rozpočetnictví<sup>1</sup>. Zvláštností zmiňovaného zákona je jeho relativní stručnost (8 paragrafů), ovšem také zplnomocnění GSHR k vydávání vládních nařízení a vyhlášek, které budou ustanovení zákona dále upřesňovat. Počínaje výše uvedeným zákonem byla v letech 1946–47 vydána řada legislativních norem, které navazují na uspořádání a zpracovávání podnikového účetnictví (v jeho rámci zejm. účetnictví): zák.

---

<sup>1</sup> I když zde hovoříme o sjednocování ve smyslu budoucího vývoje centrálně řízené a plánované ekonomiky, je uvedená skladba účetnictví zcela totožná se standardním německým přístupem první poloviny 20. století – a rovněž současnosti (Rechnungswesen mit seinen Teilen: Buchhaltung, Kalkulation, Budgetierung und Statistik).

204/46 Sb., kterým se mění některé předpisy o obchodních knihách, vládní nařízení 205/46 Sb., kterým se stanoví jednotné účetní zásady<sup>2</sup>, vyhláška GSHR 2018/46 Úředního listu, kterou se vydávají závazné směrnice o organizaci finančního účetnictví průmyslových podniků, vyhl. GSHR 954/47 Ú. l., již se vydávají závazné směrnice pro provozní účetnictví průmyslových podniků a následně vyhlášky GSHR, které konstituovaly investiční účetnictví, mzdové účetnictví, skladové účetnictví, finanční účetnictví peněžních ústavů a bank. Významná je rovněž v tomto kontextu vyhláška GSHR č. 983/47 Ú. l. již se vydávají závazné směrnice pro vzor účetní závěrky průmyslových podniků.

### ***Charakteristika účetní soustavy, označované jako „podnikové početnictví“***

Pojetí účtů – dvouřadové („dvoubilanční“), cenění ve skutečných obstaracích cenách (s opatrností), organizace účtové osnovy: bilančně-procesní, vazba běžného účetnictví a účetních výkazů – nepřímá, organizace účtového systému – dvouokruhová (finanční účetnictví a provozní účetnictví). Pojetí výsledku – akruální; výsledek se prezentuje jako jeden celek. (Janhuba, 2010; Janhuba a kol., 2016)

V účetních zásadách bylo legislativně stanoveno, že se účetnictví vede jako soustava časových zápisů v deníku a věcných zápisů v hlavní knize; tyto zápisy bylo možné provádět inkoustem, strojově, anebo takovým prostředkem, který zaručí trvanlivost záznamu (při ručním propisu byla přípustná inkoustová tužka). Záznamy nesměly být vedeny těsnopisem, nesměly se přeškrtnávat, vymazávat, vyškrabovat atd., čímž by nebylo možno zjistit obsah původního zápisu. Povinné bylo rovněž užití zamezovky ve všech případech, kdy v souvislých zápisech v knihách vznikly volné řádky nebo prázdné plochy. Zásady rovněž určily, že existují pouze *dva druhy účtů*: účty *rozvahové* a účty *výsledkové*; to znamená, že se z účetnictví zcela vyloučily účty smíšené a rovněž další (podrobnější) klasifikace účtů byla shledána nadbytečnou. Do konce roku 1949 byly postupně vydány závazné Směrné účtové osnovy pro finanční účetnictví průmyslových podniků (1946), obchodních a dopravních podniků a podniků cestovního ruchu (1947), podniků provozujících smluvní (soukromé) pojištění (1948), pro řemeslné podniky a pro státní podniky (listopad 1948). Např. Směrná účtová osnova průmyslových podniků byla (podle německého vzoru) desetinně tříděna a obsahovala tyto účtové třídy (Fiala, 1946):

- tř. 0 – investiční majetek
- tř. 1 – zásoby
- tř. 2 – finanční majetek a pasiva
- tř. 3 – náklady (členěné podle druhu)

---

<sup>2</sup> Zde stanovena povinnost vést v podnicích výhradně podvojně účetnictví a v návaznosti na zákon 204 možnost vést účetnictví na volných listech (s vázanými knihami pro soupisy „použitých volných listů“).

- tř. 4 až 7 byly volné pro provozní účetnictví
- tř. 8 – výnosy
- tř. 9 – vlastní kapitál a závěrečné účty.

Směrnou účtovou osnovu pro průmysl dále detailně rozpracovávaly oborové účtové osnovy vydávané Ústředním svazem československého průmyslu; k prvému lednu 1950 vstoupilo v platnost celkem sedmáct oborových účtových osnov pro jednotlivá odvětví průmyslu (báňský, cukrovarnický a cukrovinkářský, lihovarnický, pivovarnický a konzervářský, mlynářský, potravinářský, hutnický, železářský a kovoprůmysl, energetický, dřevozpracující, papírenský, chemický, stavebních hmot a keramiky, stavební, sklářský, textilní a oděvní, kožedělný, grafický). Účetní závěrka podle tehdejší legislativy, sestavovaná k rozvahovému (bilančnímu) dni, se skládala z rozvahy (balance) a z výsledovky. Přitom rozvaha podávala souhrnně stav majetku a kapitálu na základě soupisu (inventury) k rozvahovému dni, výsledovka souhrnně náklady a výnosy, vykazující hospodářský výsledek podniku za uplynulý účetní rok, s rozdělením na provozní a neprovozní výsledek. Účetní závěrky bylo nutno zaznamenávat ve zvláštní účetní knize – knize účetních závěrek – nejpozději do týdne po jejich schválení příslušným podnikovým orgánem.

Vedení *provozního účetnictví* se uskutečňovalo v legislativně méně podrobně vymezených metodických postupech, označených zprvu jako „metoda podnikové samosprávy“ (podle podniků koncernu Baťa, v té době již národním podniku Svit) a později jako systém „socialistického podnikového hospodářství (SPH)“, který byl založen na zcela samostatné účtující (a bilancující) hospodářských střediscích s maximální mírou decentralizace pravomoci a odpovědnosti. Vedle SPH byly v té době uplatňovány (v podstatně menším měřítku) ještě metody označené jako „úplné střediskové účetnictví“ (ÚSÚ) a „metoda přesného strojírenství“ (MPS).

Pracovní postupy i fungování soustavy účetnictví v této etapě byly legislativně velmi podrobně upraveny a stanovením jednotných účtových osnov bylo dosaženo do značné míry unifikovaného přístupu k zaznamenávání a vykazování jednotlivých hospodářských jevů, což mělo za následek poměrně vysoký stupeň jednotnosti (a srovnatelnosti) úhrnných údajů v účetních závěrkách. Nebylo však dosaženo uspokojivého stavu v zásadní oblasti účetní metody – v *oceňování*. Pro sjednocení oceňovacích postupů v účetnictví byla sice vytvořena legislativní základna (zákon o oceňování), avšak vzhledem k tomu, že organizace československého účetnictví již byla v počátku padesátých let předznamenána první „velkou“ reformou, tj. zavedením zcela odlišné soustavy, účetní evidence, nebyly připravované zákony a nařízení v soustavě podnikového početnictví již využity.

**Tab. 1 Závazná struktura rozvahy podnikového účetnictví**  
ROZVAHA KE DNI ...

<b>Majetek</b>	<b>Kapitál</b>
<b>I. Investiční majetek</b> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. pozemky</li> <li>2. zemní stavby</li> <li>3. budovy</li> <li>4. stroje a zařízení</li> <li>5. náradí, přístroje, vybavení a živý inventář</li> <li>6. speciální investice</li> <li>7. investice ve výstavbě</li> <li>8. nehmotné investice</li> </ol> <b>II. Zásoby</b> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. zásoby</li> </ol> <b>III. Finanční majetek</b> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. hotovosti</li> <li>2. peněžní ústavy</li> <li>3. směnky a šeky</li> <li>4. cenné papíry a účasti</li> <li>5. odběratelé</li> <li>6. dodavatelé</li> <li>7. různí dlužníci <ol style="list-style-type: none"> <li>a. podpůrná sociální zařízení</li> <li>b. finanční úřady</li> <li>c. hypotekární dlužníci</li> <li>d. ostatní dlužníci</li> </ol> </li> <li>8. přechodné položky aktivní</li> <li>9. dohadné položky aktivní</li> </ol> <b>IV. Oprávky k cizímu kapitálu</b>	<b>I. Vlastní kapitál</b> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. vlastní kapitálu</li> </ol> <b>II. Cizí kapitál</b> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. peněžní ústavy</li> <li>2. směnky</li> <li>3. odběratelé</li> <li>4. dodavatelé</li> <li>5. různí věřitelé <ol style="list-style-type: none"> <li>a. podpůrná sociální zařízení</li> <li>b. finanční úřady</li> <li>c. hypotekární věřitelé</li> <li>d. ostatní věřitelé</li> </ol> </li> </ol> <b>III. Oprávky k majetku</b> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. oprávky k investičnímu majetku <ol style="list-style-type: none"> <li>a. k zemním stavbám</li> <li>b. k budovám</li> <li>c. ke strojům a zařízení</li> <li>d. k náradí a přístrojům</li> <li>e. ke speciálním investicím</li> <li>f. k nehmotným investicím</li> </ol> </li> <li>2. oprávky k zásobám</li> <li>3. oprávky k finančnímu majetku</li> </ol>
Ztráta	Zisk
CELKEM	CELKEM
průběžné položky	průběžné položky

Zdroj: Šlosár (2008).

**Tab. 2 Závazná struktura výsledovky podnikového účetnictví**  
VÝSLEDOVKA ZA OBDOBÍ OD ... DO ...

<b>Náklady</b>	<b>Výnosy</b>
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. mzdy a služné</li> <li>2. sociální náklady                         <ol style="list-style-type: none"> <li>a. zákonné sociální náklady</li> <li>b. dobrovolné sociální náklady</li> </ol> </li> <li>3. spotřeba surovin</li> <li>4. spotřeba materiálu a energie</li> <li>5. udržování investic</li> <li>6. nájemné a pachtovné</li> <li>7. pojistné</li> <li>8. škody</li> <li>9. daně, dávky a poplatky                         <ol style="list-style-type: none"> <li>a. daň výdělková</li> <li>b. daň z obratu</li> <li>c. daň spotřební</li> <li>d. ostatní daně, dávky a poplatky</li> </ol> </li> <li>10. úroky</li> <li>11. ostatní náklady</li> <li>12. změny stavu zásob nedokončených a hotových výrobků</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Tržby</li> <li>2. aktivované vnitropodnikové výnosy</li> <li>3. úroky</li> <li>4. ostatní výnosy</li> <li>5. změny stavu zásob nedokončených a hotových výrobků</li> </ol>
Zisk běžného období	Ztráta běžného období
CELKEM	CELKEM

Zdroj: Šlosár (2008).

#### 4 První účetní reforma (1953–1965) – ÚČETNÍ EVIDENCE

Začátkem padesátých let se v národním hospodářství ČSR přijímají nové zásady řízení a plánování podle sovětského vzoru. To je spojeno s přesunem akcentu hospodářských informací z podnikové (mikro-) úrovně na úroveň národohospodářskou (makro-). Nově vznikajícímu socialistickému centrálně řízenému a plánovanému hospodářství přestává vyhovovat podnikové účetnictví jako takové a – přestože nedošlo a nemohlo dojít k zániku účetnictví – jsou nově vymezovány cíle a prostředky hospodářských informací. Období přeměn nastalo přijetím zákona 108/1951 Sb., o organizaci národohospodářské evidence. Národohospodářskou evidenci zákon vymezil jako soustavu, která zahrnuje tři složky: operativně-technická evidence, účetní evidence, statistika.

Zákon ukládal všem jednotkám (ale i obyvatelstvu) povinnost podávat správně, pravdivě a včas všechny údaje a zprávy, které od nich orgány evidence a statistiky

budou požadovat pro účely národohospodářské evidence. V návaznosti na uvedený zákon bylo také přijato vládní nařízení č. 41/1951 Sb., o účetních zásadách, které nově vymezovalo postupy a pravidla účetní evidence (novelizováno roku 1958). Úkolem účetní evidence tak bylo vyjadřovat hospodářské procesy uzavřenou soustavou vzájemně spjatých peněžních, případně naturálních ukazatelů. Účetní evidence musela poskytovat podklady pro řízení jednotlivých podniků, ostatních organizací a složek i celého národního hospodářství. Účetní evidence byla soustavou výhradně podvojnou a hospodářské prostředky se zde rozlišovaly ve smyslu jejich složení (aktiva) a zdrojů jejich krytí (pasiva). Účetní evidence zahrnovala běžnou účetní evidenci a výslednou kalkulaci vlastních nákladů spolu s účetními výkazy, tj. jak s výkazy jednotlivých organizací, tak také s výkazy souhrnnými, které sestavoval vyšší stupeň řízení z výkazů podřízených jednotek a výkazů za vlastní činnost. Běžná účetní evidence byla realizována v prostředí účtových osnov vydávaných ministerstvem financí a v prostředí jednotných kalkulačních vzorců. Závazná účtová osnova pro průmysl v této době měla [podle sovětského vzoru] *oddílovou* strukturu, od odd. 1 – základní prostředky, přes odd. 2 – investice a generální opravy až po odd. 23 – podrozvahové účty<sup>3</sup> byla organizována jako procesní.

### ***Charakteristiky účetní soustavy, označované jako „účetní evidence“:***

Pojetí účtů – jednořadové („jednobilanční“), oceňování – skutečné (historické) ceny, organizace účtové osnovy: oddílová – procesní, vazba účetních záznamů a výkazů – přímá, soustava jednookruhová, pojetí výsledku akruální, výsledek prezentován v jednotlivých částech (náklady podle účelu) (Janhuba 2010).

Soustava účetní evidence byla odvozena od sovětského vzoru „бухгалтерский учет“, který se od poloviny třicátých let dvacátého století používal v SSSR. Pro hospodářskou praxi ČSR představovalo zavedení účetní evidence kvalitativní posun směrem k posílení úlohy účetního výkaznictví a zejména propojení záznamů skutečnosti s komparací veličin znamenajících „úkol“. Jednořadová koncepce systému nebyla v našich podmínkách neznámá, i když se v praxi poválečné ekonomiky jejích principů nepoužívalo. Nebylo proto výraznějších překážek, metodických ani organizačních v nově užívaném členění nákladů podle účelu a hodnocení dosažených parametrů plánu vlastních nákladů. Zásadní a podstatnou složkou systému účetní evidence byla kontrola plnění plánu, uskutečňovaná v zásadě porovnáním plánovaných a skutečně dosažených veličin na účtu „Výsledky splnění plánu“.

Pravidla pro oceňování v účetnictví doznala výrazného zpřesnění, hlavně u nepeněžních aktiv: základní prostředky {dnes dlouhodobá aktiva} skutečnými pořizovacími cenami; nedokončené investice a generální opravy skutečnými

---

<sup>3</sup> Účty v rámci celé osnovy byly pořadově číslovány, takže přechod z jednoho oddílu do dalšího číslováním plynule navazoval Fiala (1955).



náklady jejich pořízení; zásoby v rozvaze – skutečnými vlastními náklady jejich pořízení; zásoby běžně účtované – plánovanými vlastními náklady s oddělenou evidencí oceňovacích odchylek; peněžní aktiva – jmenovitou hodnotou.

**Tab. 3 Rozvaha účetní evidence (1953–1965)**

ROZVAHA KE DNI ...

<b>Aktiva</b>	<b>Pasiva</b>
<i><b>Základní prostředky</b></i>	<i><b>Zdroje základních prostředků</b></i>
	Fond základních prostředků
	Oprávky k základním prostředkům
	Úvěry a půjčky na základní prostředky
<i><b>Normované oběžné prostředky</b></i>	<i><b>Zdroje normov. oběžných prostředků</b></i>
Výrobní zásoby	Obrátový fond
Nedokončená průmyslová výroba	Stálá pasiva
Výrobky	Úvěry na normované oběžné prostředky
Pokladna	
<i><b>Nenormované oběžné prostředky</b></i>	<i><b>Zdroje nenormovaných oběž. prostředků</b></i>
Obrátový účet	Úvěry
Pohledávky	Dluhy
Ostatní aktiva	Ostatní pasiva
<i><b>Aktiva mimo oběh</b></i>	<i><b>Zdroje aktiv mimo oběh</b></i>
Ztráta	Zisk
Odvod ze zisku	Úhrada ztráty
<i><b>Investiční prostředky</b></i>	<i><b>Zdroje investičních prostředků</b></i>
Náklady a prostředky na centrálně financované investice	Financování centralizovaných investic
Náklady a prostředky na decentralizované investice	Zdroje decentralizovaných investic
<i><b>Prostředky na generální opravy</b></i>	<i><b>Zdroje generálních oprav</b></i>
Náklady a prostředky na generální opravy základních prostředků	
<b>CELKEM AKTIVA</b>	<b>CELKEM PASIVA</b>

Zdroje: Fireš a Vihan (1963), Mikeš a Janhuba (2017).

Pozn.: V účetní evidenci se nesestavoval výkaz obdobný výsledovce. Účet zisku a ztráty obsahoval *netto zjištěné* výsledky z realizace průmyslové výroby, z jiné realizace a dále nerealizační zisky a ztráty. Úhrnný výsledek v podobě zisku/ztráty se objevoval pouze v rozvaze.

## 5 Druhá reforma československého účetnictví (1964–1975) – ÚČETNICTVÍ

Etapa „účetní evidence“ skončila v období let 1964–65, kdy se postupně začala uplatňovat soustava ekonomických informací a v jejím rámci účetnictví, tentokrát uspořádané podle Jednotné účtové osnovy pro hospodářské organizace, vydané v roce 1965 s platností od r. 1967. Celý systém od té doby až dosud je nadále označován jako „účetnictví“.

Přechod od množství účtových osnov na jednotnou osnovu je ve vývoji československého účetnictví možné označit za změnu ojedinělého významu. Účetnictví bylo organizováno jako dvouokruhové, oceňovací pravidla dávala přednost oceňování v předem stanovených cenách (platných po delší období), účtová osnova měla čistě desetinné uspořádání (deset tříd, deset skupin ve třídě, deset syntetických účtů ve skupině).

### *Charakteristiky účetnictví v letech 1965–1975*

Pojetí účtů – dvouřadové („dvoubilanční“), oceňování – předem stanovené (dlouhodobě platné) ceny, skutečné pořizovací ceny u dlouhodobých aktiv (tehdy „základních prostředků“), organizace jednotné účtové osnovy: bilančně-procesní, spojení účetních záznamů a výkazů přímé, organizace účtového systému – dvouokruhová (základní účetnictví a vnitropodnikové účetnictví), pojetí výsledku akruální, výsledek jako jeden celek, náklady podle druhu. (Janhuba, 2010)

**Tab. 4 Rozvaha ve dvouokruhovém účetnictví (1964–1975)**

#### ROZVAHA KE DNI ...

<b>Aktiva</b>	<b>Pasiva</b>
Základní prostředky	Fond základních prostředků
DKP v používání	Oprávky k základním prostředkům
Zásoby zboží	Fond výstavby
Zásoby vlastní výroby	Obrátový fond
Zásoby materiálu	Závazky u peněžních ústavů
Pohledávky	Závazky z dodavatelsko-odběratelských vztahů
Peněžní prostředky	Dotace a subvence
- pokladna	
- investiční účet	
- kontokorentní účet	
Ztráta	Zisk
<b>CELKEM AKTIVA</b>	<b>CELKEM PASIVA</b>

Zdroj: Janhuba (2016).

Tzv. „nové účetnictví“ bylo tvořeno s cílem anticipovat připravované reformy hospodářského života a posílení samostatnosti podniků s částečným obnovením tržní ekonomiky v duchu myšlenek prof. O. Šika a dalších. I když všeobecně známý historický vývoj tyto reformy po roce 1968 negoval, zůstalo základní a vnitropodnikové účetnictví platnou soustavou hospodářské praxe Československa až do roku 1975.

Legislativa tehdy zařadila účetnictví do Jednotné soustavy sociálně-ekonomických informací, kam patřily:

- účetnictví,
- rozpočtnictví,
- kalkulace,
- statistika,
- operativní evidence,
- zvlášť organizované evidence, pasporty a rejstříky.

**Tab. 5 Výsledovka dvouokruhového účetnictví (vertikální formát)**

A.	Výnosy
1.	tržby za výrobu a ostatní výnosy
2.	změna stavu zásob vlastní výroby
3.	upravené výnosy
B.	Materiální náklady
4.	spotřeba materiálu
5.	spotřeba energie
6.	dopravné
7.	výkony spojů
8.	odpisy ze základních prostředků
9.	odpisy z drobných a krátkodobých předmětů
10.	materiální náklady
11.	hrubý důchod (3 – 10)*
C.	Rozdělení hrubého důchodu
12.	základní mzdy
13.	prémie a mimořádné odměny
14.	vlastní náklady podniku (11 + 12 + 13)
15.	hrubý zisk (3 – 14)
16.	odvody
17.	ostatní výdaje jako hodnotové složky produktu pro společnost
18.	čistý zisk (15 – 16 – 17)
19.	příděly fondům
20.	podíly na hospodářských výsledcích
21.	rozdělení hrubého důchodu (12 + 13 + 16 + 17 + 19 + 20)

Zdroj: Šlosár (2008)

\* Pozn.: Hrubý důchod byl obsahově takřka totožný s „ekonomickou přidanou hodnotou“.

Účetní informace byly velmi výrazně orientovány makroekonomicky (v duchu centrálního plánování), mj. byl základním klasifikačním přístupem k uspořádání nákladů v základním účetnictví přístup druhový. Nákladové druhy byly precizně vymezeny jako poprvé vynaložené (spotřebované) ekonomické zdroje, které pocházejí z podnikového okolí a jsou dále nedělitelné (např. mzdy, odpisy, spotřeba materiálu aj.)<sup>4</sup>.

Účetní soustava byla relativně rozsáhlá a způsob účtování ve druhém okruhu (vnitropodnikové účetnictví) vedl v praxi k celé řadě problémů, zejména pokud jde o včasnost účetnictvím poskytovaných informací. Vzájemná vazba prvního okruhu (základní účetnictví) a okruhu druhého (vnitropodnikového účetnictví) se účetně realizovala pomocí spojovacích účtů (k nákladům, k výnosům, k zásobám a k časovému rozlišení): to vedlo rovněž k nutnosti činit v rámci uzávěrky „formální účetní zápisy“ k uzavření všech účetních vazeb běžného roku (Schroll, 1968). I když uvedená nepružnost v druhém účetním okruhu byla stále kritizována, protože ani podniky vybavené tehdy vyspělou výpočetní technikou nebyly s to dokončit účtování všech operací v obou okruzích k datu uzávěrky, byla to především kvalita prvního okruhu (základní účetnictví), které dlouhodobé používání této soustavy podpořily. Základní účetnictví bylo bází pro účetní závěrku, tedy pro oba hlavní výkazy, *rozvahu* (čtvrtletně) i *výsledovku* (měsíčně). V této úloze se základní účetnictví osvědčilo. Z dnešního pohledu je zajímavé třeba i to, že časové rozlišování nákladů a výnosů se uskutečňovalo v zásadě meziměsíčně, tj. pro zjišťování účetního hospodářského výsledku bylo rozhodující právě měsíční období. Vedle čtvrtletních rozvah a měsíčních výsledovek sestavovaly podniky rovněž roční výkazy, a to ve struktuře, která vyhovovala sběru informací „odzdola nahoru“ potřebám centrálního řízení a plánování hospodářství.

Okruh základního účetnictví byl relativně pevně legislativně vymezen a vzhledem k návaznosti údajů účetnictví v účetní závěrce se jeho postupy a obsah v zásadě stabilizovaly již na počátku sedmdesátých let (Nařízení vlády ČSSR č. 153/71 Sb., o informační soustavě organizací a vyhláška Federálního ministerstva financí č. 154/71 Sb., o účetnictví).

---

<sup>4</sup> Další zachycování nákladů v účetnictví bylo ve druhém okruhu – Vnitropodnikovém účetnictví, kde se náklady členily podle místa vzniku a odpovědnosti, pro kalkulační účely rovněž podle výkonů. Ve vnitropodnikovém účetnictví byly vedle (převzatých) prvotních nákladů zúčtovávány rovněž náklady druhotné [tj. nikoliv prvotní spotřeba, nikoliv spotřeba externích výkonů s možností dále je dělit na prvotní složky].

## 6 Třetí reforma československého účetnictví (1975–1991)

Účetnictví v Československu bylo znovu reorganizováno v tzv. „třetí reformě“, počínaje rokem 1975, kdy byla vydána nová účtová osnova pro hospodářské organizace a směrnice pro vedení účetnictví, které bylo nově *jednookruhové*; s možností vykazovat pružně struktury nákladů jak podle druhu, tak podle účelu (činností), a dále samostatně náklady vstupující do (účelově chápaného) hospodářského výsledku (náklady na realizaci vs. výnosy). Systém umožňoval rovněž zjišťovat hospodářské výsledky jednotlivých vnitropodnikových útvarů, a to jak „ryze“ vnitřní výsledky v podobě úspory nebo překročení (porovnání skutečných a předem stanovených nákladů), tak také výsledky ze spojení s vnějškem (porovnání nákladů a externích výnosů).

### *Charakteristiky účetnictví v letech 1974–1991*

Pojetí účtů – dvouřadové („dvoubilanční“), oceňování v předem stanovených (dlouhodobě platných) cenách a ve skutečné pořizovací ceně u „základních prostředků“ (dlouhodobých aktiv), organizace účtové osnovy: procesně-bilanční, vazba mezi účetními zápisy a výkazy přímá, organizace účtového systému – jednookruhová, pojetí výsledku akruální, výsledek prezentován po částech, náklady členěny podle druhů i účelu vynaložení. (Janhuba, 2010).

Jednookruhové účetnictví bylo ve srovnání s předchozí úpravou kompaktnější, zejm. se podařilo odstranit časový nesoulad uzávěrkových prací existující prakticky po celou dobu při dvouokruhovém uspořádání účtů.

Účtová osnova doznala některé drobnější změny, ale základní schéma desetinného třídění zůstalo zachováno jako v předchozí soustavě.

Účtová osnova měla v letech 1975–1991 tyto třídy (Báča a Třetina, 1981):

- 0 – Základní prostředky
- 1 – Zásoby
- 2 – Zúčtovací vztahy
- 3 – Prvotní náklady podle druhů
- 4 – Střediskové náklady podle činností a ostatní náklady
- 5 – Střediskové výnosy podle činností
- 6 – Náklady na realizované a předané výkony
- 7 – Výnosy a položky je upravující
- 8 – Zúčtování odvodů a přidělů
- 9 – Fondy, dotace, hospodářský výsledek a jeho použití, podrozvahové účty

**Tab. 6 Výsledovka v jednookruhovém účetnictví (1975–1991)**

VÝSLEDOVKA ZA OBDOBÍ OD ... DO ...

<p><b>náklady</b></p> <p>prvotní náklady podle druhu</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- materiální náklady výkonů</li> <li>- mzdové a ostatní osobní náklady</li> <li>- služby nemateriální povahy</li> <li>- finanční náklady</li> <li>- komplexní dobropisy nákladů</li> <li>- cenové přírážky a srážky při dovozu materiálu</li> </ul> <p><b>NÁKLADY CELKEM</b></p> <p>zisk (+), ztráta (–) běžného roku</p> <p>součet</p>	<p><b>výnosy</b></p> <p>výnosy a položky je upravující</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- tržby z realizace a předání</li> <li>- tržby za zboží</li> <li>- výnosy z realizace obchodních činností</li> <li>- tržby z realizace nevýrobních činností</li> <li>- daň z obratu při realizaci</li> <li>- jiné výnosy činností</li> <li>- změna stavu zásob</li> <li>- cenové přírážky a srážky při vývozu</li> <li>- mimořádné výnosy</li> </ul> <p><b>VÝNOSY CELKEM</b></p> <p>součet</p>
---	--

Zdroj: Báča a Třetina (1981).

### 6.1 Komparace metodiky vyúčtování odpisů dlouhodobého majetku v soustavách účtů

Zajímavým momentem při porovnávání všech podob účtových systémů v Československu ve 40. až do počátku 90. let dvacátého století jsou konkrétní metodická řešení hlavních problémů účetního zobrazování hospodářské činnosti.

Snad jen pro ilustraci změn, které příslušné systémy „potkaly“, uvádíme stručné porovnání metodiky účtování běžné operace „odpisy dlouhodobého majetku“ ve všech soustavách:

Podnikové početnictví tuto operaci zobrazilo jedním záznamem: náklady (odpisy) ve výsledku a souvztažně přírůstek opravěk daného majetku v pasivech rozvahy.

Účetní evidence již respektovala fakt, že hospodářství není tržní a investiční prostředky jsou předmětem přerozdělování v celém jeho rámci. Stejnou operaci zobrazila účetní evidence čtyřmi záznamy: náklady (výroba) souvztažně s účtem odpisového fondu; z odpisového fondu se odváděná část vyúčtovala na odvody odpisů, podniku ponechaná část na fond pro investice a generální opravy; oprávky dl. majetku byly posíleny z fondu základních prostředků; konečně peněžní prostředky z obrátového účtu v bance byly převedeny na investiční účet (ve výši ponechané části odpisů) a odvedeny přes odvody odpisů (ve výši odváděné části).

Dvouokruhový systém účtů zobrazoval odpisy majetku třemi záznamy: do nákladů byly natvořeny oprávky; z fondu základních prostředků byl posílen fond výstavby; peněžní prostředky ve výši odpisů se převedly z kontokorentního účtu na investiční

účet. Odvody z odpisů se (v případě, že byly uskutečněny) účtovaly z fondu výstavby.

Jednookruhový systém účtů po roce 1974 vyúčtoval odpisy celkem šesti zápisy: do nákladů byl vytvořen fond označený „zúčtování odpisů“; na něj si nárokoval svůj podíl státní rozpočet (odváděná část odpisů) zápisem zúčtování odpisů souvztažně se zúčtováním odvodů do SR; stejně tak si nárokoval svůj podíl fond rozvoje (ponechaná část odpisů) zápisem zúčtování odpisů souvztažně s fondem rozvoje; oprávky byly posíleny z fondu základních prostředků a konečně z běžné účtu v bance převedeny peníze státnímu rozpočtu (odváděná část odpisů) a investičnímu účtu (ponechaná část).

Ve výše uvedených metodikách tak můžeme vidět naplnění rozmanitosti požadavků na informace o odpisech majetku soustavou účtů v přímé závislosti na míře centralizace řízení hospodářství.

**Tab. 7 Výsledovka v jednookruhovém účetnictví (1975–1991)**

ROZVAHA KE DNI ...

Aktiva	Pasiva
Základní prostředky v pořizovací ceně Investice Investiční pohledávky Investiční účet  Materiál Předměty postupné spotřeby v používání Nedokončená výroba Výrobky Zboží Náklady příštích období Provozní pohledávky Peníze a ceniny Běžný účet Účty zvláštních prostředků Odvody a příděly ze zisku Ztráta (běžného roku)  <b>ÚHRN AKTIV</b>	Oprávky k základním prostředkům Fond základních prostředků a investic Investiční úvěry a půjčky Investiční závazky Fond výstavby  Obratový fond Stálá pasiva Provozní úvěry na zásoby  Provozní úvěry ostatní Provozní závazky (ne ve stálých pasivech) Ostatní provozní fondy (KFSP, FO aj.)  Zisk (běžného roku) Dotace a subvence k hospodářskému výsledku  <b>ÚHRN PASIV</b>

Zdroj: Báča a Třetina (1981).

## 7 Závěr

Československá ekonomika ve čtyřicátých letech a zejména v průběhu druhé poloviny dvacátého století prošla celou řadou „převratných“ změn své organizace a způsobů řízení. Tomu odpovídaly rovněž úpravy účetního zachycování hospodářských skutečností, které byly postupně realizovány dílčími i komplexními reformami účetního systému.

Od sjednocujících zásahů okupační správy v Protektorátu Čechy a Morava v letech 1939–1945, přes krátkodobý rozmach účetnictví pro tržní (ale především již smíšenou) ekonomiku v letech tzv. „třetí republiky“ 1946–1949/50 k uskutečnění velké reformy zavedením „účetní evidence“ mezi lety 1953 až 1965. To následoval návrat k zásadám účetnictví makroekonomicky orientovaného, avšak s respektem k prvkům tržní ekonomiky ve dvouokruhovém uspořádání „nového účetnictví“ let 1965–1975. O nápravu některých nedostatků soustavy dvouokruhového účetnictví, zejména v praxi obtížně uskutečnitelné uzávěrce obou okruhů „najednou“ se vcelku úspěšně pokusila „třetí“ reforma, která konstituovala jednookruhové účetnictví (sociálně-ekonomické informace) při vytvoření prostoru pro široké (a v zásadě v běžné praxi vůbec nevyužité) strukturování účetních informací, zejména pokud jde o skladbu hospodářského výsledku (soustava umožňovala sestavování výkazu ztráty a zisku v členění nákladů podle druhu, podle účelu [činnosti] i podle jednotlivých vnitropodnikových útvarů [hospodářských středisek]). Potenciál této soustavy účetnictví nebyl v zásadě v podnikové praxi na 100 % využit v žádném časovém úseku její platnosti.

Účetní soustava, která po roce 1991 reagovala na změnu politických a hospodářských poměrů v Československu (později pak v České republice) přechodem k účetnictví v tržní ekonomice, již není originálním systémem, protože jde o adaptaci (implementaci) účetnictví, které má všechny atributy mezinárodně srovnatelných pravidel systematického zachycování a vykazování hospodářských údajů za příslušné jednotky, a jehož původ je ve Francii.

„Tradiční“ parametry účtových systémů v Československu předchozího období nebyly při implementaci francouzského systému zcela opuštěny. Zachovalo se např. zhruba bilančně-procesní uspořádání účtů a jejich skupin ve směrné účtové osnově, propojení běžných účetních zápisů a výkazů účetní závěrky je nepřímé (možnost využití účtů rozvažných), soustava je uspořádána jako dvouokruhová (Finanční účetnictví a Manažerské účetnictví), přičemž není nezbytné používat spojovací účty. Ve druhém účetním okruhu – manažerském účetnictví – je legislativou ponechán poměrně rozsáhlý prostor pro individuální přizpůsobení účetních postupů potřebám účtující (a vykazující) jednotky.

Zcela originální systémy účtů v Československu během uplynulých cca 70 let představují dvouokruhová soustava (Základní a Vnitropodnikové účetnictví), užívaná v letech 1964–1974, a jednookruhová soustava (Účetnictví) užívaná v letech 1975–1991.



## Literatura

- BÁČA, J., TŘETINA, F., 1981. *Účetnictví v průmyslovém podniku*. Praha: SNTL/ALFA.
- FIALA, J., 1946. *Podnikové účetnictví (Abeceda účetních vědomostí pro každého)*. Praha: Orbis.
- FIALA, J., 1955. *Základy účetní evidence (Abeceda účetních vědomostí)*. Praha: Orbis.
- FIREŠ, B., VIHAN, S., 1963. *Základy teorie účetní evidence*. Praha: SNTL.
- JANHUBA, M., MÍKOVÁ, M., ROUBÍČKOVÁ, J., ZELENKA, V., 2016. *Finanční účetnictví – obecné otázky*. Praha: C. H. Beck.
- JANHUBA, M., 2010. *Teorie účetnictví (vybrané kapitoly)*. Praha: Oeconomica.
- MIKEŠ, J., JANHUBA, M., 2017. Účetní evidence a fakulta financí a úvěru VŠE v letech 1953-1959. In: SKŘIVAN, A, TÓTH, A. *Dějiny VŠE v Praze II*. Praha: Oeconomica.
- SCHROLL, R., 1968. *Účetnictví v průmyslu (Vnitropodnikové účetnictví a kalkulace)*. Praha: SNTL.
- ŠLOSÁR, R., 2008. *Dejiny účtovníctva na Slovensku*. Bratislava: KPMG.

# Characteristics of bookkeeping systems used in Czechoslovakia in the second half of the 20th century

*Miloslav Janhuba – Jaroslava Janhubová*

**Abstract:**

This paper focuses on the systems of accounts in the Czech lands roughly during the second half of the twentieth century. The period is characterized by the strong variability of the rules, which we usually refer to as national adaptation of bookkeeping. From the second half of the 1940s until the early 1990s, our country underwent a specific economic development that can be labeled as "an exit of and then return to the market economy." The legislation of bookkeeping in force at that time led to changes – often radical – in the form of three reforms. The system of accounts was gradually "redesigned" from the market-oriented corporate accounting (1946–1952) through the accounting records (1952–1965) followed by the system of financial and intra-company accounting (1965–1974) to a more complex one-tier system (1974–1991).

**Keywords:** Czech bookkeeping history; Structures of statements;  
Concepts of Income.

**JEL Classification:** M41.